



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Universidade Católica Portuguesa
Escola de Lisboa | Faculdade de Direito
Mestrado em Direito Fiscal

**PERTINÊNCIA DO ESTABELECIMENTO DE UM REGIME DE
MINIBALCÃO ÚNICO NO ÂMBITO DO REGIME ESPECIAL DA
MARGEM DAS AGÊNCIAS DE VIAGENS**

**DIANA DE CARVALHO MOURÃO
CORREIA DE SÁ**

*Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal,
elaborada sob a orientação da Mestre
Alexandra Martins.*

Lisboa
agosto 2015

Agradecimentos

À Mestre Alexandra Martins
orientadora desta dissertação
pela disponibilidade e incentivo

Ao Afonso Arnaldo
Pela motivação, críticas e conselhos

Aos meus pais, ao Pedro e a Inês
Pelo apoio constante.

Índice

1. Introdução

| | |
|---|---|
| 1.1. Atualidade do tema | 4 |
| 1.1.1. O aumento do fluxo de viagens intracomunitárias e o seu impacto na economia e no emprego..... | 4 |
| 1.1.2. Das novas formas de turismo: desde a realidade existente à data da inclusão do regime na 6. ^a Diretiva em 1977 até ao desenvolvimento de novas formas de turismo no século XXI..... | 5 |
| 1.1.3. Do uso crescente da internet e do comércio eletrónico..... | 6 |
| 1.2. Delimitação do tema: estabelecimento de um regime de minibalcão único no âmbito do regime especial da margem das agências de viagens..... | 7 |

2. Questão prévia: o princípio da neutralidade em IVA

| | |
|---|----|
| Bases do princípio e análise da sua evolução à luz da realidade atual em que se insere o regime especial da margem..... | 11 |
|---|----|

3. Enquadramento histórico da criação e implementação do regime

| | |
|---|----|
| 3.1. Regime criado em 1977 e proposta de alteração apresentada pela Comissão... | 14 |
| 3.2. Âmbito de aplicação do regime em vigor..... | 17 |
| 3.3. Breve nota da jurisprudência produzida pelo TJUE..... | 19 |
| i. Acórdão Van Ginkel (C-163/91)..... | 20 |
| ii. Acórdão DFDS (C-260/95)..... | 21 |
| iii. Acórdãos Howden Court Hotel & Madgett e Baldwin (C-308-96 e C-94-97)..... | 23 |
| iv. First Choice Holidays (C-149/01)..... | 24 |
| v. Minerva (C-31/10)..... | 26 |
| vi. Maria Kozak (C-557-11)..... | 27 |
| vii. Ação de incumprimento Comissão contra República Portuguesa (C-450-11)..... | 28 |

| | |
|--|-----------|
| 3.4. Alterações presentes nas Propostas de alteração da Diretiva..... | 29 |
| 3.4.1. Localização das operações..... | 29 |
| 3.4.2. Regime especial aplicável às agências não estabelecidas na UE..... | 29 |
| 3.4.3. Obrigações declarativas..... | 30 |
| 3.4.4. Reembolsos..... | 30 |
| 3.4.5. Determinação da matéria coletável..... | 31 |
| 3.4.6. Opção pelo regime normal de IVA..... | 32 |
| 3.4.7. Supressões..... | 32 |
| 4. Pertinência do estabelecimento de um regime de minibalcão único no âmbito do regime especial da margem das agências de viagens | |
| 4.1. A experiência do sistema de balcão único..... | 33 |
| 4.2. Funcionamento dos regimes de minibalcão único em vigor..... | 35 |
| 4.3. Estabelecimento de um regime de minibalcão único no âmbito do regime especial da margem das agências de viagens..... | 36 |
| 5. Conclusão..... | 39 |
| 6. Bibliografia..... | 41 |

1. Introdução

1.1. Atualidade do tema

Apresentada como uma das indústrias com maior crescimento desde o final da II Guerra Mundial, o contributo direto do turismo no produto interno bruto (PIB) mundial, no ano de 2015, estima-se que se situará nos 3,1%¹. Não obstante este valor não superar os dados pré-crise económica mundial de 2008 (em 2005 o turismo tinha um contributo direto para o PIB mundial na ordem dos 3,3%), as perspetivas dos diversos organismos internacionais especializados são positivas, antecipando-se um crescimento estável nos próximos dez anos. Prevê-se, aliás, que neste período se atinjam os valores pré-crise que referíamos.

1.1.1. O aumento do fluxo de viagens intracomunitárias e o seu impacto na economia e no emprego

A importância crescente do turismo tem vindo a refletir-se quer na economia interna portuguesa, quer na da União Europeia (UE). De acordo com estatísticas publicadas pela Organização Mundial do Turismo das Nações Unidas, em 2012, «a Europa revelou-se como a região visitada com maior frequência no mundo, contando com mais de metade de todas as chegadas internacionais de turistas»². Assim, qualifica-se a União Europeia como um importante destino turístico, contando com cinco Estados-membros na lista dos países mais visitados para férias - tendo por base, aqui, a publicação *Tourism Highlights 2014*³ do Eurostat.

É importante referir que, também de acordo com dados estatísticos do Eurostat, no ano de 2012 as viagens intracomunitárias contabilizaram-se em cerca de 94% do total das realizadas na UE; destes, 76% corresponderam a viagens puramente domésticas e 18% a viagens a outros Estados-membros⁴. Releva, igualmente, ter em conta que a despesa média realizada por um residente da UE em cada viagem a um outro país da União rondou os €575⁵, tendo, no ano de 2012, o valor global de despesa atingido os 400.593 milhões de euros⁶. Não esqueçamos, além do mais, que, e apesar de a maioria

¹ Cfr. *Travel & Tourism – economic impact 2015 World*, World Travel & Tourism Council, 2015, p. 3

² Cfr. Eurostat, *Eurostat Regional Yearbook 2014*, p.189

³ Cfr. Eurostat, *Tourism statistics – intra-EU tourism flows*, Statistics explained, 2014, p.4

⁴ Cfr. Eurostat, *Tourism trips of European - Tourism statistics - Expenditure*, 2014, p.7

⁵ V. nota n.º 3, p.3

⁶ Cfr. Eurostat, *Tourism trips of European – Top destinations*, p.7

destas viagens serem realizadas no âmbito de férias e lazer, 20% do fluxo intracomunitário se refere a viagens de negócios⁷.

O aumento dos fluxos, quer intracomunitários, quer de visitantes extracomunitários, tem tido um impacto efetivo no desenvolvimento do número de postos de trabalho e, conseqüentemente, num potencial aumento do consumo dentro da UE. Assim, e de acordo com dados mais recentes publicados pelo *World Travel and Tourism Council*⁸, numa análise focada na UE, o turismo gerou 11.061.000,6 postos de emprego diretos em 2014, representando 5% da totalidade da população empregada. Prevê-se, ainda, um crescimento na ordem dos 2,3% em 2015 para 11.316.000⁹.

1.1.2. Das novas formas de turismo: desde a realidade existente à data da inclusão do regime na 6.ª Diretiva em 1977 até ao desenvolvimento de novas formas de turismo no século XXI

A inclusão do regime especial aplicável às agências de viagens deu-se aquando da adoção da 6.ª Diretiva do IVA em 1977 - ano em que se celebravam os vinte anos da assinatura do Tratado de Roma, que instituiu a Comunidade Económica Europeia (CEE) e a Comunidade Europeia da Energia Atómica (EURATOM).

A configuração tradicional do turismo à data da criação do regime - inserida numa época pujante da economia dos países-membros da CEE e de aumento do poder de compra dos cidadãos¹⁰ - estava centralizada na venda de pacotes turísticos, por agências de viagens diretamente aos consumidores finais¹¹. Como referido na exposição de motivos da Proposta para a alteração da Diretiva do Conselho, apresentada em 25 de fevereiro de 2012¹², «nessa época o sector turístico estava muito mais concentrado que

⁷ V. nota n.º 4, p. 8

⁸ Cfr. World Travel and Tourism Council, *Travel & Tourism - Economic Impact 2015 EU*

⁹ Este aumento inclui a criação de postos de trabalho em hotéis, agências de viagens, companhias aéreas e outros serviços de transporte de passageiros, assim como na área da restauração e atividades de lazer relacionadas diretamente com serviços prestados a turistas. Neste sentido, *vide ult. op. cit.*

¹⁰ Veja-se a Recomendação do Conselho de 22 de julho de 1975 relativa ao princípio da semana de quarenta horas e ao princípio das quatro semanas anuais de férias pagas em que se defendia que o «princípio das quatro semanas anuais de férias pagas (...) [deveria] ser aplicado a toda a Comunidade e em todos os setores o mais tardar até 31 de dezembro de 1978 (...)».

¹¹ «Tourism has become a major industry and through the 1970s and 1980s developed a fordist production system, with standardised mass production of package holidays. In the 1990s market maturity and slowing demand growth encouraged the developed of new models of postfordist, customised production», Cfr. RICHARDS, Greg, *Tourism trends: Tourism, culture and cultural routes*, 2011 disponível online em http://www.academia.edu/1473475/Tourism_trends_Tourism_culture_and_cultural_routes

¹² V. 1.ª Proposta de alteração da Diretiva do Conselho, apresentada em 25 de fevereiro de 2012 COM (2002) 64 final.

hoje em dia (...), as agências de viagens ou os organizadores de circuitos turísticos vendiam a maior parte dos pacotes turísticos diretamente aos viajantes».

Atualmente, «o setor conta com mais operadores e com um maior grau de especialização»¹³, desenvolvendo-se agora em nichos de mercado alternativos ao turismo tradicional. Deve acrescentar-se ainda o papel das transportadoras aéreas de baixo custo, impulsionadoras do crescimento deste turismo alternativo de massas, no qual os consumidores planeiam individualmente as suas viagens (as mais das vezes, de curta duração e "à sua medida").

1.1.3. Do uso crescente da internet e do comércio eletrónico

Outra realidade, em paulatino desenvolvimento e oposta ao contexto vigente nos anos 70 do século XX, prende-se com o uso crescente dos mecanismos eletrónicos pelos consumidores finais e pelas agências de viagens, enquanto meios de apresentação da informação relativa aos seus pacotes turísticos. Deste modo, no século XXI o lugar da internet evoluiu: mais do que um local para obter informações, é hoje um local em que se finalizam transações¹⁴.

Atualmente, cerca de 40% da população mundial tem acesso à internet a partir de casa (contra 1% da população em 1996)¹⁵. Também a nível europeu esta tendência de crescente uso se verifica, assumindo mesmo o estatuto de iniciativa emblemática para a Comissão Europeia, especialmente no contexto da implementação da Agenda Digital para a Europa¹⁶, inserida na estratégia global Europa 2020. Estima-se que cerca de 72% da população dos 28 Estados-membros, no ano de 2013, acedeu de forma regular à internet e que 47% comprou bens e serviços através dessa plataforma.¹⁷

¹³ Cfr. nota anterior.

¹⁴ LONGHI, Christian, *Usages of the internet and e-tourism. Towards a new economy of tourism*, 2008, p. 2.

¹⁵ Dados da plataforma Internet LiveStats, disponíveis em <http://www.internetlivestats.com/about.php>.

¹⁶ «A Agenda Digital para a Europa constitui uma das sete iniciativas emblemáticas da estratégia Europa 2020 e visa definir o importante papel que a utilização das tecnologias da informação e das comunicações (TIC) terá de desempenhar se a Europa quiser ver as suas ambições para 2020 coroadas de sucesso. O objetivo desta agenda é definir um roteiro que maximize o potencial social e económico das TIC, com destaque para a Internet, um recurso fundamental da atividade económica e social: para os negócios, para o trabalho, para o lazer, para a comunicação e para a expressão livre das nossas ideias. Se produzir os resultados previstos, esta agenda instigará a inovação e o crescimento económico e melhorará a vida quotidiana dos cidadãos e das empresas» - Cfr. Comunicação da Comissão ao PE, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões COM(2010)245 final – Uma Agenda Digital para a Europa, 2010.

¹⁷ Cfr. *Information society statistics at regional level*, Eurostat Regional Yearbook, June 2015.

Recentemente, têm-se desenvolvido portais de internet com bases de dados de pesquisa de viagens, alojamentos e outras atividades de lazer, os quais possibilitam a comparação de preços em tempo real.

Ab initio, estas bases de dados mais não faziam do que fornecer informação *online* sobre os preços e características das viagens que os diversos operadores associados ofereciam. Viagens essas, geralmente, comercializadas a um valor diferenciado e abaixo do praticado se compradas diretamente aos operadores originários, consubstanciando-se em atividades ditas *business to business* (B2B), em que os operadores das bases de dados se assumiam como intermediários entre os hoteleiros, transportadoras aéreas e empresas de excursões e os consumidores finais.

Contudo, agora é possível encontrar situações em que estas bases de dados forneçam diretamente ao consumidor final a opção de compra de viagens organizadas, ou seja, de pacotes turísticos, incluindo viagens de avião, alojamentos e, por vezes, bilhetes de comboio ou de *ferry boats*, aluguer de automóveis e outros serviços no destino.

A situação descrita consubstancia-se, v.g., no modelo de comercialização seguido pela empresa europeia *Amadeus* e pelas suas subsidiárias (Rumbo, Opodo, e-Travel, entre outras), representando um bom exemplo de plataforma digital, criada inicialmente como um mero produto tecnológico de informação e agregação de ofertas de operadores e estâncias turísticas, que evoluiu para a venda de pacotes turísticos ao nível de agências de viagens tradicionais, em regime de *business to consumer* (B2C).¹⁸

1.2. Delimitação do tema: estabelecimento de um regime de minibalcão único no âmbito do regime especial da margem das agências de viagens

Aliado ao aumento deste comércio eletrónico praticado por empresas europeias e no espaço da UE, desenvolveram-se ofertas de empresas de Estados terceiros à UE, nomeadamente empresas americanas ou asiáticas. Estas operam o mesmo tipo de serviços, vendendo pacotes turísticos a consumir no espaço da União, por consumidores finais residentes na UE. Através dos *websites* de empresas localizadas em países terceiros, como a Orbitz, Expedia ou Travelocity, é possível a um residente na UE

¹⁸ «Amadeus has roughly changed its main activity, from technology services to online distribution services provider, i.e. adding BtoC to its traditional BtoB activities (...) covering all processes from booking to check out», vide LONGHI, Christian, *op. cit.*

adquirir pacotes turísticos que incluam viagem, alojamento e aluguer de automóvel (e eventualmente outros serviços turísticos relacionados, como vimos), nos quais, quer a origem, quer o destino, se localizam exclusivamente no espaço da UE.

Nestes casos, e de acordo com o regime especial espelhado nos artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, «a prestação de serviços única é tributada no Estado-Membro em que a agência de viagens tem a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços». Assim sendo, e uma vez que estas entidades se encontram sediadas em Estados terceiros, na eventualidade de não possuírem um estabelecimento estável num dos Estados-membros, a prestação de serviços não se considera localizada em nenhum Estado-Membro, apesar de o consumo efetivo da prestação se ter centrado na própria União.

Na proposta de revisão do regime especial das agências de viagens, publicada em 2002¹⁹, ainda sob a vigência da 6.ª Diretiva, foi sugerido que «quando um prestador estabelecido num país terceiro venda um serviço de viagem a um cliente estabelecido na UE, se considere que o local do fornecimento seja o Estado membro onde o cliente esteja estabelecido ou tenha o seu domicílio permanente ou residência habitual (...). Esta disposição aplicar-se-ia unicamente quando a viagem organizada se venda a clientes estabelecidos na União e se efetua nesta»²⁰.

Com tal proposta pretendia a Comissão que se modificasse a regra geral de localização destas prestações de serviços, de forma a reduzir situações de distorção de concorrência que se formavam à época da proposta (*i.e.*, em 2002).²¹ Adicionalmente, pretendia a Comissão que se alargasse o âmbito de aplicação do regime especial aplicável aos serviços de radiodifusão, televisão e outros prestados por via eletrónica, de forma a serem incluídos os serviços das agências de viagens prestados por comércio eletrónico no rol de serviços que beneficiariam do princípio do balcão único.

¹⁹ «As propostas [tiveram] como objetivo assegurar uma aplicação mais uniforme do regime especial da margem de lucro tributável em IVA, alargando-lhe o âmbito para abranger os fornecimentos de viagens organizadas a todos os clientes e suprimir as várias derrogações relativas a estes fornecimentos. Outro objetivo da proposta é [era] eliminar a crescente distorção da concorrência em detrimento dos organizadores de circuitos turísticos estabelecidos na UE, devido à utilização de novas tecnologias neste sector» - *Cfr.* Ponto 2.2. do Parecer do Comité Económico e Social sobre a *Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao regime especial das agências de viagens*.

²⁰ V. n.º 12.

²¹ O enquadramento histórico mais detalhado será objeto de análise no capítulo terceiro.

Atualmente, e uma vez que a proposta da Comissão foi retirada²², mantém-se em vigor o regime inicialmente criado (em 1977). De acordo com as mais recentes *guidelines*²³ emitidas pelo Comité do IVA, em Outubro de 2014, o regime especial das agências de viagens apenas se aplica a agências com sede ou estabelecimento estável na UE, reiterando-se o regime previsto no parágrafo segundo do artigo 307.º.²⁴

Contudo, volvidos treze anos sobre a proposta e tendo em conta a evolução e o impacto do turismo no espaço económico europeu, aliado ao desenvolvimento da utilização do comércio eletrónico, torna-se premente uma reflexão sobre duas situações não contempladas no regime especial: (i) o enquadramento jurídico, em sede de IVA, das agências de viagens *online* localizadas em países terceiros que comercializam pacotes turísticos a residentes na UE e em que o consumo efetivo se localiza num qualquer Estado-Membro; (ii) a concorrência desleal entre agências sediadas em Estados-Membros na prestação de serviços a clientes residentes na UE; e por último (iii) o inerente impacto, dessas situações, no princípio da neutralidade em IVA.

Salienta-se que o regime do minibalcão aplicável aos sujeitos passivos que prestam serviços de telecomunicações, serviços de radiodifusão e televisão ou serviços eletrónicos a consumidores finais residentes em Estados-membros em que os prestadores não disponham de estabelecimento estável no Estado-membro de consumo entrou definitivamente em vigor no dia 1 de janeiro de 2015²⁵.

Na senda da entrada em vigor deste regime, pretende-se, através de uma análise comparativa dos regimes, propor a aplicação do regime do minibalcão único a todas as agências (sediadas em países terceiros ou na UE) quando forneçam pacotes turísticos, a serem consumidos na UE, a clientes residentes num dos vinte e oito Estados-membros.

É importante recordar que o sistema do minibalcão único, no âmbito dos serviços eletrónicos, já regula situações em que o fornecedor está estabelecido num Estado-

²² Publicada no JOUE, a 21 de maio de 2014.

²³ *Cfr.* Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee (Up until 17 July 2015) disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

²⁴ «In regard to the special scheme for travel agents as laid down by Articles 306 to 310 of the VAT Directive, the VAT Committee by large majority agrees that transactions carried out by a travel agent acting in his own name for taxable or non-taxable persons, shall only be covered by that special scheme if the travel agent has established his business within the European Union or has a fixed establishment there from which he has carried out the supply of the services in question», *Vide* n.º 23 p. 185

²⁵ V. Diretiva n.º 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008.

Membro diverso do destinatário²⁶ e casos em que o prestador está sediado num Estado terceiro.

No caso concreto dos agências de viagens estabelecidas na UE, e uma vez que ainda não atingimos uma harmonização plena das taxas, a concorrência entre operadores internos poderá estar comprometida ao manter-se em vigor o princípio da tributação na origem, *i.e.*, no Estado-Membro da sede da agência ou do estabelecimento estável. Em certos casos, a taxa²⁷ normal de IVA poderá oscilar entre 17% (no Luxemburgo) e 27% (na Hungria). Uma solução ideal passaria pela alteração da regra da localização das prestações, tributando-se a margem no Estado-Membro do consumidor final, implementando-se, conseqüentemente, um regime de balcão único.²⁸

Nas duas situações descritas, não só se verá garantida, por um lado, uma concorrência leal entre operadores económicos (pressuposto do princípio da neutralidade) a nível interno e internacional, como se evitará, por outro, que qualquer agência que preste um serviço turístico a um consumidor, residente na UE, seja obrigada a registar-se em cada Estado onde se efetive o consumo.

²⁶ Assim, «no contexto do regime da União, o sujeito passivo é uma empresa (...) que tem a sua sede ou um estabelecimento estável no território da UE. O sujeito passivo não pode utilizar o minibalcão único para os serviços que preste em qualquer Estado-Membro em que possua um estabelecimento (sede ou estabelecimento estável). No âmbito do regime extra-União, o sujeito passivo é uma empresa (...) que não tem sede nem possui estabelecimento estável na UE e não está registado nem é obrigado a possuir uma identificação para efeitos do IVA na UE» in Direção-Geral Fiscalidade e União Aduaneira, Guia do Minibalcão Único, 2013.

²⁷ *Cfr.* VAT Rates Applied in the Member States of the European Union (situation at 1st Jan 2015) disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

²⁸ Passando a ser localizadas ambas as prestações, e independentemente da sede do prestador, no destino, situação defendida pela própria Comissão in *Commission Staff Working Document on the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade*.

2. Questão prévia: o Princípio da Neutralidade em IVA

O imposto sobre o valor acrescentado, enquanto imposto de matriz europeia, foi introduzido em 1967 - através da 1ª e 2ª Diretivas IVA -, tendo-se afirmado como marco numa Comunidade Económica Europeia recentemente criada.

Assim, e nos termos do preâmbulo da primeira Diretiva, tendo em conta que «o objetivo essencial do Tratado é [era] instituir, no âmbito de uma união económica, um mercado comum, que permita [permitisse] uma concorrência sã e apresente [apresentasse] características análogas às de um mercado interno», considerou-se que a implementação faseada e harmonizada de um imposto sobre o volume de negócios contribuiria para a concretização desse mercado único²⁹.

Como referiu António Carlos dos Santos³⁰, «de um ponto de vista económico, o principal objetivo do sistema de IVA foi o aprofundamento do processo integrativo na Comunidade Económica Europeia (...), de um ponto de vista técnico, o objetivo foi a introdução do princípio da neutralidade na tributação do consumo». No seguimento do pensamento deste autor, estabeleceu-se o princípio da tributação no destino como regra-matriz do sistema, significando que, perante uma operação tributável em sede deste imposto, esta seria tributada onde se localizasse o seu consumo, sendo anteriormente aplicada uma “taxa zero” no local da produção do bem ou serviço. Conclui assim que esta era «a regra comumente aceite nas operações internacionais»³¹ e, como tal, que o sistema IVA deveria adaptar-se às regras implementadas entre os diversos países.

De forma a atingir-se o princípio da neutralidade na sua plenitude, seria necessário avançar no aprofundamento da harmonização, em especial, ao nível da base de incidência do imposto.

A aprovação e implementação da 6.ª Diretiva IVA em 1977³² teve como principal objetivo o alargamento da base de incidência, i.e., a criação de regras comuns (para os diversos Estados-membros) relativas à incidência objetiva e subjetiva, às isenções e ao valor tributável. Uma vez mais, este passo teve consequências benéficas em relação ao

²⁹ Cfr. Artigo 99.º do Tratado de Roma: «la Commission examine de quelle façon les législations des différents États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accise et autres impôts indirecte, y compris les mesures de compensation applicables aux échanges entre les États membres, peuvent être harmonisées dans l'intérêt du marché commun».

³⁰ V. SANTOS, António Carlos dos, *The European common VAT system: merits, difficulties & perspectives*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano I, n.º 3, 2008, pp. 59-74

³¹ De igual modo, BASTO, José Guilherme Xavier de, *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional – Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1991

³² Cfr. 6ª Diretiva do Conselho de 17 de Maio de 1977 (77/388/CEE).

desenvolvimento de um sistema fiscal comum, mas também as teve ao nível do aprofundamento do processo de integração económico da então CEE. Deste modo, e em última instância, o que se desejava era que a uma operação tributável similar, da aplicação da taxa, se chegasse a situações comparáveis nos diversos Estados-membros, sendo que apenas se poderia atingir esse estágio através da harmonização dos critérios de definição da matéria coletável.

Ora, e de acordo com o ensinamento de Xavier de Basto³³, entende-se por princípio da neutralidade de um imposto «a característica de um tributo que se analisa em não alterar os preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes económicos, não originando assim distorções dos seus comportamentos», ou seja, a isenção de efeitos de substituição. No caso concreto do IVA, a neutralidade económica³⁴ é apresentada como uma das vantagens do seu mecanismo em comparação com modelos de impostos monofásicos e plurifásicos.

A primeira referência a este conceito encontra-se no considerando n.º 5 da Diretiva³⁵: «um sistema de IVA atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases de produção e de distribuição, bem como o setor dos serviços»³⁶. Assim, e através da aplicação do método subtrativo indireto³⁷, tributa-se apenas o valor acrescentado em cada uma das fases do circuito económico, havendo assim uma repartição do encargo fiscal entre os diversos sujeitos passivos evitando-se efeitos cumulativos ou em cascata³⁸.

³³ V. nota 31.

³⁴ Cfr. VASQUES, Sérgio, *O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo*, Cadernos IVA 2013.

³⁵ De igual modo, refere MARTINS, Alexandra, *A admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em sede de IVA*, Cadernos IDEFF, 2007: «a neutralidade do sistema IVA constituiu um vetor fundamental de construção do mercado comum, permitindo a concretização deste com características análogas à de um mercado interno. Uma referência expressa a este princípio consta dos considerandos da 6ª Diretiva».

³⁶ «A característica da máxima generalidade deste tributo tem, nomeadamente, a relevante consequência de as situações de benefícios fiscais em sede de IVA serem excecionais, devendo ser objeto de interpretação restritiva», como refere PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, 2012, uma vez que, nos termos do artigo 2º da DIVA, estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado «as entregas de bens (...) as aquisições intracomunitárias, (...) as prestações de serviços (...) as importações de bens (...)».

³⁷ Ou método do crédito de imposto, das faturas ou sistema de pagamentos fracionados: «técnica de liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico, funcionando da forma descrita quando as transações se processam entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução». V. nota 31.

³⁸ «Não há pois tributação múltipla da mesma matéria coletável: embora cada operador deva faturar imposto sobre a globalidade das suas vendas, tal imposto será deduzido pelo operador seguinte e assim sucessivamente pelos vários estádios, para o processo parar só quando a venda é feita ao consumidor final – o único para quem o imposto suportado nas aquisições não é dedutível, é antes encargo definitivo». V. nota 31.

De acordo com esta exigência, a aplicação do imposto será neutra - não influenciando assim o modo como o tecido empresarial se organiza - se este se aplicar a todos os bens e serviços nas suas diversas fases. Acresce que, do ponto de vista do consumidor, de forma a evitar efeitos de substituição, estar-se-á perante um imposto neutro quando os consumidores não pré-determinam as suas escolhas por motivos fiscais ^{39 40}.

Nos diversos Acórdãos do TJUE é possível observar que a *ratio* da criação de um regime especial para a atividade dos organizadores de pacotes turísticos em 1977 se deveu à «*natureza específica desta atividade*». Uma vez que os serviços são «*compostos por prestações múltiplas (...) que se realizam tanto no interior como no exterior do território do Estado-Membro em que a empresa tem a sua sede ou estabelecimento estável*», num caso em que se procedesse à «*aplicação das regras de direito comum respeitantes ao lugar da tributação, à matéria coletável e à dedução do imposto a montante suscitaria, em razão da multiplicidade e da localização das prestações fornecidas, dificuldades práticas para estas empresas, que seriam suscetíveis de entravar o exercício da sua atividade*»⁴¹. Assim, pode concluir-se que, aquando da criação do regime especial, não se previa a possibilidade de sair ferido o princípio da neutralidade ao não se incluir nele certas prestações de serviços de viagens consumidas integralmente no seio da UE.

³⁹ «Um imposto de transações é neutro (...) nos seus efeitos sobre o consumo se não conduz os consumidores a modificarem as suas escolhas entre os diferentes bens que procuram». Cfr. n.º 31.

⁴⁰ De igual modo, refere VASQUES, «dito de outro modo, o imposto que é transmitido ao consumidor final mostra-se o mesmo qualquer que seja o número de intermediários a montante, deixando de haver um estímulo à reorganização das empresas por razões meramente fiscais – neutralidade no produtor – e deixando de haver também uma distorção das escolhas dos consumidores ditada pela diferente carga fiscal que os bens encerram – neutralidade no consumido» - Cfr. n.º 34.

⁴¹ Retirado do Acórdão Van Ginkel. No ponto 3.3 procede-se a uma breve nota dos acórdãos decididos.

3. Enquadramento histórico da criação e implementação do regime

3.1. Regime criado em 1977 e proposta de alteração apresentada pela Comissão

Com a adoção da 6.^a Diretiva em 1977, sentiu-se a necessidade, de entre vários regimes especiais, de criar uma disciplina aplicável às agências de viagens, tendo em conta a particularidade do seu negócio: venda de pacotes turísticos que geralmente incluem transporte e alojamento e que, por vezes, são adquiridos a prestadores estabelecidos em diversos Estados-membros. De entre as várias razões apontadas para a necessidade de criação de um regime especial salientou-se a importância de simplificar as regras gerais aplicáveis e também de evitar que as agências tivessem que se registar em cada Estado-Membro onde se localizassem as operações e consequentes dificuldades inerentes aos pedidos de reembolsos. Além disso, foi mencionado que este regime especial possibilitaria uma adequada distribuição das receitas de IVA entre os Estados-membros; assim, as receitas do consumo final dos serviços seriam atribuídas ao Estado-Membro em que o consumo de cada serviço se efetivasse, e, ao invés, o IVA sobre a margem de lucro atribuir-se-ia ao Estado-Membro da sede da agência de viagens. Como refere Ben Terra⁴², especialmente nos casos dos agentes de viagens, estes adquirem serviços para os seus clientes em nome próprio e, se não tivesse sido incluído um regime especial na Diretiva, haveria incidência de IVA sobre o valor total que o consumidor paga ao agente.⁴³

O regime incorporado no artigo 26.º da 6.^a Diretiva manteve-se inalterado na Diretiva IVA (DIVA) reformulada em 2006. Contudo, em Fevereiro de 2002 a Comissão apresentou a sua primeira proposta⁴⁴ de revisão do regime especial das agências de viagens, na qual, de entre as várias propostas apresentadas, salientamos a patente no ponto 4.1.2.2. da exposição de motivos. Propunha a Comissão que se alterasse a localização das operações tributáveis nos casos em que agências de viagens estabelecidas fora da UE comercializassem pacotes turísticos a serem consumidos no espaço da UE. Contudo, ressalta que o surgimento desta particular proposta foi espoletado pela criação de filiais, em países terceiros, das agências de viagem com

⁴² TERRA, Ben e KAJUS, Julie, *Introduction to European VAT*, IBFD, 2015, p. 1153

⁴³ «Devido à complexidade e à localização dos serviços, a aplicação das regras normais respeitantes ao local de tributação, à matéria coletável e à dedução do imposto pago a montante levantariam para essas empresas dificuldades de ordem prática suscetíveis de entravar as respetivas operações». Cfr. Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao regime especial das agências de viagens COM(2002) 64 final.

⁴⁴ Proposta publicada no JOUE n.º 126 E de 28/05/2002, pp. 390 a 392.

maior poderio económico e com sede na UE, passando estas a fornecer as viagens organizadas a partir das filiais de forma a evitarem a respetiva tributação da sua margem. Apontou a Comissão que, com este esquema, estaríamos numa situação de «distorção da concorrência em detrimento das pequenas agências de viagens que não possuem os recursos necessários para operações semelhantes» e também perante casos de redução e elisão⁴⁵ de tributação do consumo na UE.

Deste modo, na sua proposta, a Comissão sugeriu que se considerasse como lugar da prestação de serviços (em situações como a descrita anteriormente) o Estado-Membro em que o cliente está estabelecido, unicamente para viagens organizadas e realizadas na UE por residentes fiscais na Comunidade, como se de uma norma anti-abuso se tratasse.⁴⁶

Tendo o Conselho consultado o Comité Económico e Social (CES), este emitiu o respetivo parecer⁴⁷, no qual analisou a proposta da Comissão, na generalidade e na especialidade, tendo concordado com a maioria dos pontos focados. Todavia, e apesar de ter reconhecido que «a situação existente está [estaria] a colocar os operadores localizados na UE em desvantagem competitiva em relação aos situados fora da UE», podendo resultar, no futuro, numa perda de receitas de IVA, reconheceu que «o problema reside no cumprimento efetivo por parte das empresas que não estão registadas para efeitos de IVA nem estão estabelecidas na UE». Por fim, concluiu que, tratando-se de comércio eletrónico, seria difícil determinar a realização efetiva da transação e, assim, que a inclusão das propostas na legislação comunitária traria poucos resultados práticos.

Por sua vez, o Parlamento Europeu (PE) também foi consultado e emitiu uma resolução legislativa⁴⁸, na qual convidou a Comissão a introduzir as alterações por si propostas que se circunscrevessem unicamente ao alargamento do âmbito do regime especial dos serviços prestados por via eletrónica aos serviços das agências de viagem sediadas em países terceiros que prestassem os seus serviços por via eletrónica a

⁴⁵ «(...) Además de ello, resulta inaceptable que pueda eludirse de forma total o parcial un impuesto sobre el consumo en la UE abriendo simplemente una sucursal en un tercer país» V. n.º 44 p. 7

⁴⁶ Neste tópico, veja-se a posição de Casalta Nabais, ao afirmar que, «*ainda nesta sede, seja-nos permitida uma alusão à cada vez mais frequente consagração nos ordenamentos jurídicos fiscais de cláusulas anti-abuso destinadas a prevenir e a reprimir as crescentes práticas de evasão e fraude fiscais*». Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina Editora, 2010, p 216.

⁴⁷ Opinião do CES (COM(2002) 64 final).

⁴⁸ Resolução legislativa do PE sobre uma proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao regime especial das agências de viagens (COM(2002) 64 C5-0112/2002 2002/0041(CNS)).

clientes residentes na UE. Em concreto, o PE propôs que, para o caso destas agências, fosse autorizada a aplicação do regime especial dos serviços prestados por via eletrónica, tornando possível o cumprimento de obrigações em matéria de IVA apenas nos casos de fornecimento de serviços a clientes residentes na UE. Salientou, ainda, que com a aplicação deste regime, as agências deveriam ser consideradas «sujeitos passivos não estabelecidos», e, por fim, aditou um novo parágrafo à proposta da Comissão, na qual sugeriu que «os serviços de viagens prestados a clientes com residência permanente fora da Comunidade [pudessem] beneficiar de uma isenção» – mas, e desde já, referimos que a Comissão não incorporou esta alteração na sua nova proposta. Posteriormente, a Comissão apresentou uma nova proposta⁴⁹, na qual incorporou algumas das sugestões do PE. Na exposição de motivos, clarificou, desde logo, que das duas propostas apresentadas pelo PE – a criação do princípio do balcão único e introdução de uma isenção para as prestações de serviços a clientes estabelecidos em países terceiros –, apenas aceitaria a primeira, uma vez que a segunda proposta «infringe [infringiria] os princípios básicos do regime de IVA da Comunidade segundo os quais os fornecimentos de bens e prestações de serviços são tributados no local do consumo efetivo»; assim sendo, «a margem de lucro obtida na Comunidade deve ser tributada na Comunidade, onde é efetuada, e não deve ser isenta de imposto quando o cliente não estiver estabelecido na UE».⁵⁰ Relativamente à introdução do princípio do balcão único, aplicável aos serviços de agências estabelecidas em países terceiros que forneçam pacotes turísticos a residentes na UE, a Comissão esclareceu que tal medida permitiria que a tributação desses serviços na UE fosse «facilmente aplicada na prática».

É de salientar que esta nova proposta da Comissão foi profundamente influenciada pela adoção da Diretiva 2002/38/CE do Conselho, que procedeu a algumas alterações à 6.^a Diretiva quanto à tributação dos serviços prestados por via eletrónica - regime este que entrou definitivamente em vigor em 2015.

Adicionalmente, a Comissão propôs ainda uma alteração ao Regulamento⁵¹ (CEE) n.º 218/92 relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indiretos, em que introduziu medidas adicionais relativas às prestações de serviços de viagens.

⁴⁹ Proposta alterada de Diretiva do Conselho COM/2003/0078 final – CNS 2002/0041

⁵⁰ Ponto 2.2 da proposta alterada.

⁵¹ Cfr. COM (2003) 78 final/2

Com a entrada em vigor do Tratado de Lisboa, em 2010, a Comissão elaborou uma comunicação⁵² que continha um mapa indicativo das propostas pendentes apresentadas até 31 de dezembro de 2009, figurando no respetivo anexo 4 as suas duas propostas de alteração *supra* referidas. Por fim, a mesma Comissão Europeia viria a retirar essas mesmas propostas, por obsoletas⁵³, mantendo-se ainda vigente na atualidade o regime instituído em 1977.

3.2. Âmbito de aplicação do regime em vigor

O regime atualmente em vigor encontra-se presente nos artigos 306.º a 310.º da DIVA. Em Portugal, o regime foi transposto para o ordenamento jurídico português através do Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho.

De acordo com o disposto no artigo 306.º, para que se aplique este regime especial é necessário que as agências cumpram dois requisitos cumulativos: *primo*, que atuem em nome próprio perante os clientes e, *secundo*, que utilizem «para a realização da viagem, entregas de bens e prestação de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos».

Assim, importa clarificar que uma agência atua em nome próprio perante o cliente quando os terceiros faturam os serviços integrantes do pacote turístico à agência e esta, por sua vez, fatura os mesmos em nome próprio face ao seu cliente. Neste caso, procederá à emissão da fatura diretamente aos clientes, suportando eventuais custos com o fornecedor dos serviços. De forma diversa, identificam-se os casos em que atua em nome e por conta do cliente: «em tal cenário os terceiros não faturam os serviços que compõem o pacote turístico à agência de viagens, nem esta fatura em nome próprio o pacote turístico ao seu cliente (sendo antes os terceiros a faturar ao utilizador final do serviço)»^{54 55}. Aqui, a agência atua na qualidade de intermediário, não se aplicando este

⁵² Consequências da entrada em vigor do Tratado de Lisboa sobre os processos decisórios interinstitucionais em curso. V, COM(2009)665 final.

⁵³ V. n.º 22

⁵⁴ «É, pois, o caso do agente de viagens que recebe do cliente, a título de reembolso de despesas efetuadas em nome e por conta deste último registadas na contabilidade em contas de passagem/terceiros» - Cfr. ROMÃO, Filipe e DURHAN AGRELLOS, Miguel, *O regime especial do IVA nas agências de viagens e a sua aplicação em Portugal*, Fiscalidade n.º 40, 2010.

⁵⁵ «Recordamos que, por exemplo, se um Advogado suportar uma estada para efetuar uma diligência na manhã seguinte, não deverá assumir tal despesa como ‘em nome e por conta do cliente’ se a fatura que rececionou do Hotel lhe foi emitida (...) Só podem, portanto, ser consideradas despesas ‘em nome e por conta do cliente’ (...) aquelas que, tendo sido emitidas diretamente para aquele [cliente] (por exemplo custas do Tribunal), foram inicialmente

regime especial de tributação. Por último, do ponto de vista do destinatário, este regime, apesar de não expressamente referido, aplica-se quer nos casos em que a aquisição dos pacotes é efetuada por um consumidor final, quer nos casos em que é feita por uma agência grossista que a revenda a um sujeito não passivo.⁵⁶

Nos termos do artigo 307.º, considera-se como uma única prestação de serviços o conjunto de bens e serviços que integram o pacote turístico que a agência fornece ao cliente. Deste modo, esta prestação única será objeto de tributação no Estado-Membro em que a agência tem a sede da sua atividade económica. Caso a prestação seja efetuada através de estabelecimento estável da agência noutro Estado, dar-se-á prevalência ao Estado-Membro no qual o estabelecimento está situado⁵⁷.

A definição de valor tributável encontra-se consagrada no artigo 308.º, considerando-se como tal a «margem da agência», ou seja, «a diferença entre o montante total, líquido de IVA, pago pelo cliente e o custo efetivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas de bens e às prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações sejam efetuadas em benefício direto do cliente». Salienta-se que a agência não poderá deduzir o IVA pago a montante, que, nos termos do artigo 310.º, não é dedutível nem reembolsável em nenhum Estado-Membro.

Por último, cumpre referir que, nos casos em que a agência recorra a operações que sejam efetuadas fora da UE, a prestação será assimilada a uma atividade de um intermediário, estando, como tal, isenta da aplicação de imposto. Assim resulta do disposto no segundo parágrafo do artigo 306.º, por remissão do artigo 309.º.

Por oposição ao regime geral, «o regime da margem traduz-se na substituição do "método do crédito de imposto" – assumindo como método geral do IVA – pelo denominado método da "base de base" no cálculo do imposto, incidindo, assim, apenas sobre a margem bruta da agência de viagens na venda de pacotes turísticos»⁵⁸. No método da base de base ou método direto subtrativo «a taxa de imposto aplica-se ao valor acrescentado, determinado subtrativamente, ou seja, como a diferença entre as

suportadas pelo prestador de serviços», CUPERTINO, Luís, *O IVA nas Agências de Viagens*, Revista FISCO nº 115-116, 2004, pp. 81 a 99.

⁵⁶ Confirmado na Ação por incumprimento Comissão/Portugal C-450/11.

⁵⁷ Vide Acórdão DFDS.

⁵⁸ Vide nota 54.

receitas das vendas e o valor das compras a outras empresas»⁵⁹. Contrariamente, refere Xavier de Basto que no método indireto subtrativo o «imposto é determinado aplicando a taxa ao valor das receitas das vendas e subtraindo ao resultado obtido o imposto suportado nas compras».

É de salientar que, numa situação em que se aplicassem as regras gerais de localização das operações, ou seja, «na ausência da consagração deste regime especial, por cada serviço adquirido a terceiros localizados noutro Estado-Membro (sujeitos aí ao respetivo IVA) e os combinasse num pacote turístico para revenda por sua conta a um determinado cliente, teria de liquidar IVA sobre o valor total do pacote turístico, sem poder deduzir o IVA suportado nos respetivos inputs, por terem sido incorridos noutros Estados Membro».⁶⁰ Nestes casos, e apesar de a agência ter direito ao reembolso do IVA nesses outros Estados-Membros, estaríamos perante um ónus e uma dificuldade acrescida no desenvolvimento da atividade das agências, influenciando o preço final do pacote a ser comercializado.

3.3. Breve nota da jurisprudência produzida pelo TJUE

O TJUE tem sido chamado, não raras vezes, a pronunciar-se sobre questões suscitadas pelos agentes económicos, no âmbito desta legislação específica. Faz-se de seguida uma breve apreciação das questões controvertidas, bem como das soluções jurisprudenciais adotadas a esse propósito.⁶¹

Não obstante o rol de decisões proferidas ser mais extenso⁶², optamos pela exposição apenas dos acórdãos mais relevantes. Como será possível observar, e uma vez que o TJUE assegura a interpretação e aplicação uniforme do direito da UE, apenas assistimos a clarificações do regime (definição das prestações típicas, dos critérios de prevalência do tributação na sede ou no estabelecimento estável ou métodos de cálculo da margem) que contudo se revelam de extrema importância para os Estados-Membros.

⁵⁹ BASTO, Xavier de, *op. cit.*, pp. 42 a 43.

⁶⁰ ROMÃO, Filipe e DURHANAGRELLOS, Miguel, *op. cit.*, p. 3.

⁶¹ Na seriação dos Acórdãos optou-se por uma apresentação tendo em conta a sua ordem cronológica, sem prejuízo de outros critérios expositivos possíveis. Expondo tendo por base o critério da matéria abordada em cada Acórdão, v. TERRA, Ben, *op. cit.*, pp. 1153 a 1173.

⁶² De referir ainda os casos My Travel (C-291/03), IST (C-200/04), Star Coaches (C220-11) e Jetair NV (C-599-12) relativos à interpretação de disposições do regime da margem que não serão objeto de análise.

i. Acórdão Van Ginkel (C-163/91)

A empresa Van Ginkel (VG), organizadora de circuitos turísticos e exploradora de uma agência de viagens, fornecia aos seus clientes o pacote «férias em automóvel», em que o cliente utilizava o seu próprio veículo nas viagens e a VG apenas assegurava o alojamento aos viajantes que «eram alojados em bangalós pertencentes na maioria dos casos a terceiros».

As Autoridades Tributárias dos Países Baixos entenderam que a prestação fornecida pela VG deveria ser considerada apenas como uma locação de alojamento de férias e, desse modo, o IVA a ser calculado sê-lo-ia tendo por base o montante total do preço que foi faturado ao consumidor final.

Questionou-se o TJUE sobre se a locação de alojamentos de férias por parte de um sujeito passivo, em que os próprios clientes providenciam pelo seu transporte, se poderia considerar como a realização de uma viagem na aceção do artigo 26.º da 6.ª Diretiva. Adicionalmente, indagou-se ainda se a posição do tribunal se manteria num caso em que o sujeito passivo também fornecesse viagens em que o transporte de ida e volta para o alojamento estivesse incluído.

Relativamente à primeira questão, o TJUE clarificou que o artigo 26.º não continha qualquer disposição que exigisse expressamente a obrigatoriedade de se fornecer o transporte ao viajante para o alojamento. Assim, e conforme o parágrafo n.º 23 do Acórdão, «tal exigência seria contrária aos objetivos das disposições do artigo 26.º», na medida em que «estas disposições adaptam as regras aplicáveis em matéria de IVA à natureza específica da atividade das agências de viagens». Refere ainda o TJUE que «a exclusão do âmbito de aplicação do artigo 26º da 6.ª Diretiva das prestações fornecidas por uma agência de viagens com o fundamento de as mesmas apenas incluírem o alojamento e não o transporte do viajante conduziram a um regime fiscal complexo, no qual as regras aplicáveis em matéria de IVA dependeriam dos elementos constitutivos das prestações fornecidas a cada viajante», sendo que «tal regime fiscal violaria os objetivos da diretiva». Prossegue declarando que, inclusivamente nos casos em que uma agência se limite a fornecer alojamento, esta prestação não se poderia reduzir a uma prestação única, na medida em que poderia incluir serviços de aconselhamento e reserva do próprio alojamento, não existindo qualquer razão para

excluir da aplicação do regime o fornecimento do pacote que a VG forneceu aos seus clientes.

Por último, esclareceu o TJUE que as disposições do artigo 26.º se aplicam de forma indistinta a agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, sendo «estes últimos equiparados (...) às agências de viagens» no próprio regime legal.

ii. Acórdão DFDS (C-260/95)

A DFDS A/S - sociedade sediada na Dinamarca – constituiu uma filial - a DFDS Ltd - sediada no Reino Unido. As duas sociedades celebraram um contrato de agência,

Na ótica dos *Commissioners*, a DFDS A/S estaria sujeita ao IVA relativamente às viagens que organizava e que a sua filial – a DFDS Ltd. – comercializava no Reino Unido por sua conta própria. «Na sua opinião a sociedade dinamarquesa, através do contrato celebrado com a sua filial, tinha estabelecido a sede da sua atividade económica no Reino Unido ou efetuado as prestações em discussão a partir de um estabelecimento estável desse estado». Contestando, a DFDS A/S defendeu que as referidas prestações deveriam ser tributáveis na sede da sua atividade económica, ou seja, no Estado-Membro da sua sede. É de recordar que à data dos factos estava em vigor a 6.ª Diretiva, a qual, através do n.º 4 do seu artigo 28.º, permitia que alguns Estados-membros isentassem as operações enumeradas no Anexo F (e se cumpridos determinados requisitos) no qual se incluíam os serviços de transporte de passageiros.

Prejudicialmente, questionava-se «em que condições as prestações de serviços que um organizador de circuitos turísticos com sede num Estado-Membro fornece a viajantes por intermédio de uma sociedade que opera, na qualidade de agente, noutro Estado-Membro, são tributáveis em IVA neste último Estado».

A sociedade dinamarquesa defendeu que estas prestações de serviços deveriam ser tributáveis no Estado-Membro da sede principal do organizador de circuitos turísticos por ser este «o ponto de conexão fiscal prioritário para a tributação em IVA», sendo que «outro ponto de conexão poderia provocar confusões e conflitos entre os Estados-Membros».

De forma diversa, o Governo do Reino Unido sustentou que, dispondo o organizador de circuitos turísticos de um estabelecimento estável a partir do qual são prestados os serviços, essas mesmas prestações deveriam ser tributadas no Estado-

Membro em que opera a sociedade que atua em seu nome, sendo esta «a solução mais racional do ponto de vista fiscal, porque é neste Estado que os serviços são oferecidos aos viajantes».

Salienta o TJUE que os conceitos de sede de atividade económica e de estabelecimento estável presentes no regime especial são os mesmos conceitos do regime comum e, desse modo, em termos interpretativos, dever-se-á fazer remissão para as regras relativas à localização das prestações de serviços. Assim, o então artigo 9.º da 6.ª Diretiva visava «estabelecer uma repartição racional dos âmbitos de aplicação das legislações nacionais em matéria de IVA, determinando de modo uniforme o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços, e evitar (...) os conflitos de competência entre os Estados-Membros», sendo que a conexão da sede da atividade económica se afigura como ponto de conexão prioritário, só apresentando interesse outro elemento de conexão como a do estabelecimento estável quando este apresente uma «consistência mínima pela reunião de meios humanos e técnicos necessários».

Assim, no caso em apreço, apesar de se poder revelar eventualmente mais vantajosa a designação de um lugar de tributação único para todas as atividades do organizador, materialmente essa opção conduziria a uma solução que ignoraria o lugar efetivo de comercialização dos circuitos, podendo levar a distorções da concorrência que encorajariam «empresas que exercem atividades num Estado-Membro a fixar a sua sede, para escapar à tributação, no território de um outro Estado-Membro que tivesse feito uso da possibilidade de manter a isenção do IVA para as prestações em discussão». Nestes casos, em que a prestação é fornecida a partir de um estabelecimento estável que o organizador dispõe num Estado-Membro diferente do da sua sede, deverá ser a operação tributável nesse último Estado (do estabelecimento estável).

E ainda acresce que seria necessário averiguar, *in concreto*, se a agência dispõe, de forma efetiva, de um estabelecimento estável, *i.e.*, se a sociedade a operar no Reino Unido apresenta «uma consistência mínima requerida em termos de meios humanos e técnicos necessários».

Concluiu o TJUE que, no caso em concreto, a sociedade no Reino Unido, apesar de simples auxiliar da sociedade dinamarquesa, apresentava efetivamente as características de um estabelecimento estável por dispor de meios humanos e técnicos,

sendo estas prestações fornecidas por intermédio do agente tributável em IVA no Estado-Membro do estabelecimento estável – *in casu*, o Reino Unido.

*iii. Acórdãos Howden Court Hotel & Madgett e Baldwin (C-308-96 e C-94-97)*⁶³

Madgett e Baldwin (M&B) exploram o Howden Court Hotel no Reino Unido e fornecem a 90% dos seus clientes uma viagem organizada que, por um preço fixo, incluía alojamento no seu hotel, transporte de autocarro desde vários pontos em Inglaterra até ao hotel e uma excursão diurna durante a estadia no hotel. M&B adquiriram os serviços de transporte e excursão a terceiros.

Foram colocadas duas questões no âmbito deste processo (C-308-96). Por um lado, questionaram-se quais os critérios adequados para determinar se uma atividade de um sujeito passivo se enquadrava nas atividades das agências de viagens - nos casos em que formalmente não tem essa designação comercial, mas efetivamente comercializa serviços comumente fornecidos por agências. Por outro lado, questionou-se se as operações fornecidas por M&B estariam sujeitos ao regime especial.

Referiu M&B que, não sendo uma agência de viagens nem um organizador de circuitos turísticos, o regime especial não lhes era aplicável. Esclareceu o TJUE que o regime da Diretiva se aplica de forma indistinta a prestações efetuadas no interior de um único Estado-Membro ou em vários Estados-Membros. Declara ainda que uma vez que efetuavam operações, no quadro de outra atividade, idênticas às das agências, não se poderia «fazer depender a aplicação do regime (...) a uma qualificação prévia do operador» uma vez que criaria «uma distorção da concorrência entre os operadores e [comprometeria] a aplicação uniforme da 6ª Diretiva». Assim, embora não beneficiem formalmente da qualidade de agentes de viagens, o regime seria aplicável ao fornecimento dos seus serviços quando, contra o pagamento de um preço global, propõem de forma habitual um pacote turístico relativamente aos serviços adquiridos a terceiros.

No âmbito do processo C-94/97, questionou-se como deveria ser calculada a margem na situação em que um operador efetua, contra o pagamento de um preço global e previamente fixado, operações compostas em parte por prestações próprias e

⁶³ Na sequência deste Acórdão, e no âmbito do cálculo da margem através dos dois métodos, de referir o decidido em *My Travel* (C-291/03).

em parte por prestações adquiridas de terceiros. E ainda outra questão: dever-se-ia aplicar o método dos custos efetivos ou o do valor de mercado?

Destaca o TJUE que no caso de prestações mistas, o regime da margem será apenas aplicável às prestações adquiridas de terceiros. Uma vez que no regime não se contempla os casos em que se incluem prestações próprias, não estão definidos critérios que «permitam isolar a margem das prestações adquiridas a terceiros dos montantes das prestações próprias».

Nos termos do regime comum de IVA, a matéria coletável é constituída por tudo o que se recebe como contrapartida do serviço efetuado, devendo ter-se em conta, segundo jurisprudência constante, o que foi efetivamente recebido e não um valor calculado segundo critérios objetivos. Contudo, como nesta situação o preço é globalmente fixado contendo prestações próprias e de terceiros, o critério da contrapartida para a determinação da matéria coletável do regime comum não poderá ser utilizado relativamente às prestações próprias.

Decidiu o TJUE que não se pode exigir de um operador que calcule a parte do preço correspondente às prestações próprias de acordo com o princípio dos custos efetivos, quando é possível isolar essa parte do preço com base no valor de mercado das prestações análogas que fazem parte do conjunto.

iv. First Choice Holidays (C-149/01)

A empresa First Choice Holidays (FCH) organiza pacotes turísticos que adquire a terceiros; posteriormente, agências de viagens vendem o produto final a viajantes. Com essas agências a FCH estabelece contratos de comissão nos quais se estipula que a FCH receberá o preço total que consta do catálogo apresentado ao público e que a agência de viagens tem direito a uma comissão que corresponde a uma percentagem sobre o preço do pacote manifesto no referido catálogo. Para além disso, as agências são livres de aplicar descontos sobre os preços do catálogo aquando da venda, sendo os mesmos desconhecidos pela FCH.

A questão apresentada visava determinar se, no conceito de «montante total pago pelo viajante» se deveria incluir (ou não) a quantia adicional que a agência (que opera na qualidade de intermediário) tinha pago ao organizador FCH para além do preço pago

pelo viajante, ou seja, a diferença entre o preço do catálogo e o preço reduzido do desconto dado pela agência.

Nas suas motivações, o TJUE acentua que o artigo 26.º, enquanto exceção ao regime geral relativamente à definição da matéria coletável, apenas poderia «ser aplicado na medida necessária para alcançar o seu objetivo». Como referido em decisões jurisprudenciais anteriores, o objetivo deste regime especial é «adaptar as regras aplicáveis à natureza específica da atividade das agências», uma vez que «os serviços fornecidos por estas empresas (...) [são] compostos por prestações múltiplas (...) que se realizam tanto no interior como no exterior do território do Estado-Membro». Caso se aplicassem as regras comuns do regime IVA, as empresas poderiam ter dificuldades acrescidas aquando do estabelecimento e exercício da sua atividade.

Contudo, refere o TJUE que a aplicação do regime não implica uma derrogação à regra geral do então n.º 1, do artigo 11.º A, em que se previa que, na determinação da matéria coletável, o conceito de contrapartida compreende tudo o que o prestador recebeu ou deva ter recebido do destinatário ou de um terceiro, confirmando que «contrapartida» neste artigo tem o mesmo elemento económico que «montante total pago pelo viajante», devendo manter-se a «mesma definição jurídica nos dois regimes».

Acrescenta, ainda, o tribunal que na definição de contrapartida deve ter-se em conta o «valor subjetivo»⁶⁴, sendo constituído por tudo o que é recebido pela prestação do serviço, devendo haver um vínculo direto entre o serviço prestado e o serviço recebido.

No caso em apreço, concluiu o TJUE que «esse vínculo direto também deve existir quando o elemento da contrapartida é obtido da parte de terceiro», i.e., quando a quantia adicional paga pela agência apresenta um vínculo direto, devendo ser incluída na contrapartida e no montante total pago pelo viajante.

⁶⁴ V. Acórdão *Naturally Yours* (C230/87).

v. *Minerva* (C-31/10)⁶⁵

A Minerva, enquanto agência de viagens, adquiriu bilhetes para espetáculos de ópera, revendendo-os de seguida, em nome próprio e por sua conta, a clientes finais - quer integrados em pacotes turísticos, quer desconectados de quaisquer outros serviços associados. A empresa entendeu que os rendimentos provenientes da venda isolada destes bilhetes deveriam, a par dos rendimentos auferidos com a venda de pacotes turísticos, ser sujeitos à tributação sobre a margem. O *Finanzamt* indeferiu tal pretensão, argumentando que esta «não presta um serviço de realização de uma viagem» pela venda dos bilhetes para a ópera. Por outro lado, a Minerva defendeu que a venda deveria ser considerada uma «prestação intermediária de viagem».

Em face do transposto no Acórdão Van Ginkel, decidiu o órgão jurisdicional de reenvio submeter a seguinte questão prejudicial: seria o regime especial das agências aplicável à venda isolada de bilhetes de ópera por uma agência de viagens, sem que tivesse havido a prestação de serviços adicionais?

Começa por referir o tribunal que «não se poderia inferir do Acórdão Van Ginkel (...) que qualquer prestação isolada fornecida por uma agência (...) está abrangida pelo regime especial», uma vez que «resulta do própria letra dessa disposição que uma prestação de uma agência de viagens, para beneficiar do regime especial nela definido, deve ter por objeto a realização de uma viagem».

No caso em concreto, quando vendida separadamente, a prestação não teria nenhum nexos com uma viagem, afigurando-se a sua inclusão no regime de tributação especial como uma distorção da concorrência levando a atividade a ser tributada «de forma diferente consoante o operador económico que vende os referidos bilhetes seja uma agência de viagens ou não».

⁶⁵ Para uma análise mais detalhada Cfr. LAIRES, Rui, *Âmbito do regime especial de tributação em IVA das agências de viagens: Acórdão do TJUE de 9 de dezembro de 2010, processo C-31/10*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano VI, n.º 1, Almedina, outubro 2013

*vi. Maria Kozak (C-557-11)*⁶⁶

Maria Kozak (MK) era gestora de uma agência que comercializava pacotes turísticos em que se incluíam alojamento, restauração (recorrendo a serviços de outros prestadores) e transporte, através da sua frota própria de autocarros.

Para o cálculo do IVA, relativamente às prestações adquiridas de terceiros, MK aplicou o regime especial à taxa normal de IVA em vigor na Polónia. Contudo, às prestações de transporte fornecidas pela própria, aplicou o regime comum de IVA, aplicando a taxa reduzida de 7% prevista para as prestações de transporte de pessoas.

A questão prejudicial apresentada consistia em determinar se «um serviço de transporte prestado pela própria agência (...) como parte de um serviço com um preço global a um cliente e tributado sob o regime especial de IVA (...) está sujeito como um dos elementos do referido serviço à tributação à taxa de imposto normal (...) ou à taxa reduzida»⁶⁷.

Uma vez mais, o TJUE reafirmou que o regime especial, enquanto exceção ao regime comum de IVA, apenas deveria ser aplicado na medida do necessário. Conforme decisões anteriores, o regime especial é apenas aplicável às operações de agências em que estas fornecem prestações previamente adquiridas de terceiros que sejam sujeitos passivos.

Apesar de o órgão jurisdicional de reenvio ter argumentado que as prestações de transporte fornecidos pelo próprio eram indispensáveis ao serviço global, «daí não resulta que devam ser vistas como formando com este uma prestação única na aceção dos artigos 306.º e 308.º da DIVA, nem (...) que devam ter o mesmo tratamento fiscal que é reservado ao referido serviço».

Assim, concluiu o TJUE que o serviço de transporte prestado pela própria agência e não adquirido de terceiros sujeitos passivos, apesar de inserido num pacote turístico, está abrangido pelo regime comum de IVA (nomeadamente, no que respeita à taxa de tributação), não se lhe aplicando o regime especial das agências de viagens.

⁶⁶ Para uma análise mais detalhada Cfr. LAIRES, Rui, *Regime do IVA aplicável aos serviços de transporte prestado pelas agências de viagens através de autocarros próprios*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano VI, n.º 2, Almedina, 2008

⁶⁷ Nos termos do artigo 98º conjugado com o ponto 5 do anexo III da Diretiva IVA é possível aos Estados-Membros aplicarem taxas reduzidas à prestação de serviços de transporte e de bagagem.

vii. Ação de incumprimento Comissão contra República Portuguesa (C-450-11)

A Comissão intentou uma ação contra Portugal⁶⁸, alegando que o regime transposto no sistema jurídico português permitia que qualquer tipo de clientes pudesse usufruir do regime especial das agências de viagens («interpretação baseada no cliente»), ao invés de apenas aplicável nas situações em que uma agência ou operador vende diretamente a consumidores finais («interpretação baseada no viajante»).

Refere o TJUE que «quando um operador organiza uma viagem organizada e a vende a uma agência de viagens, que a revende, de seguida, a um consumidor final, é aquele primeiro operador que assume a incumbência de combinar várias prestações adquiridas a diferentes terceiros sujeitos passivos de IVA». Como tal, «e à luz da finalidade do regime (...) este operador deve poder beneficiar de regras simplificadas em matéria de IVA e estas regras não devem ser reservadas à agência que se limita, neste caso, a revender ao consumidor final a viagem organizada que adquiriu ao referido operador».

Assim, concluiu o tribunal que as disposições presentes nos artigos 306.º a 310.º da DIVA devem seguir a interpretação baseada no cliente, tendo sido julgada a ação improcedente.

⁶⁸ Intentou de igual modo contra Espanha, República Checa, França e Finlândia (C198/11)

3.4. Alterações presentes na Proposta de alteração da Diretiva

3.4.1. Localização das operações

Tendo por referência o artigo 26.º da 6.ª Diretiva, em vigor à data da proposta, salienta-se que a primeira alteração proposta se concentrou no seu número 2. Apesar de continuar a prever, na alínea a), a tributação no Estado-Membro da sede ou do estabelecimento estável da agência como regra geral da localização da prestação, vê-se adicionada uma alínea b).

Nessa alínea previa-se que, nos casos em que uma agência que não tenha a sede da sua atividade económica na UE, mas que a utilização e consumo efetivo da prestação ocorra num dos Estados-Membros, o lugar de tributação seria no «local onde o cliente tem a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável ao qual o serviço é prestado ou, na ausência de um local deste tipo, o local do endereço permanente ou de residência habitual do cliente».⁶⁹ Na alínea c) propunha-se ainda que os Estados-Membros autorizassem uma agência de viagens não estabelecida na UE a utilizar o regime especial.

3.4.2. Regime especial aplicável às agências não estabelecidas na UE

No número 3 do artigo ora analisado, incluiu a Comissão um conjunto de definições. Assim, nos casos em que uma agência de viagens não tivesse sede de atividade económica, estabelecimento estável, nem fosse obrigada a cumprir obrigações fiscais na UE, ver-se-ia considerada como *agência não estabelecida*. Por *Estado-Membro de identificação* entendeu-se o Estado que a agência não estabelecida escolha como contacto para declarar o início da sua atividade como sujeito passivo e por *Estado-Membro de consumo* o local onde tem lugar a prestação efetiva do *serviço de viagem* - esta última compreendida como o conjunto de serviços prestados por organizadores de circuitos turísticos ou qualquer outro sujeito passivo do mesmo modo. Por último, *declaração do imposto sobre o valor acrescentado* define-se como a declaração que contém as informações necessárias à determinação do montante do imposto exigível em cada Estado-Membro.

⁶⁹ Na versão inglesa, «when the travel agent is not established in the Community (...) and he supplies a travel service the effective use and enjoyment of which takes place within the Community, the single service should be taxable at the place where the customer has established his business or has a fixed establishment to which the service is supplied or, in the absence of such a place, the place where he has his permanent address or usually resides».

Na alínea b), do número 3, especificou-se o regime especial aplicável às agências não estabelecidas na UE, nomeadamente as obrigações de comunicação de escolha do Estado-Membro de identificação, de início e encerramento de atividade e do modo de comunicação por via eletrónica de informação necessária, assim como da necessidade de apresentação de uma declaração de que a pessoa não se encontra registada, para efeitos de IVA, em nenhum Estado-Membro. Nesta alínea também foram definidas as obrigações do Estado-Membro de identificação para com os restantes Estados-Membros, bem como critérios para excluir ou cancelar as agências do registo no regime especial.

3.4.3. Obrigações declarativas

Para lá do registo, prescreviam-se os requisitos necessários para o cumprimento da obrigação declarativa, consagrando-se que a declaração de IVA deveria ser apresentada trimestralmente (e independentemente de terem sido prestados serviços de viagens), no prazo de vinte dias a contar da caducidade do período de tributação. Nessa declaração deveria, para cada Estado-Membro de consumo em que o imposto seria exigível, ser indicada a margem de lucro total deduzido do IVA das prestações de serviços de viagens, assim como o montante total de imposto correspondente. Determinou-se ainda que a agência ficaria obrigada a pagar o imposto aquando da apresentação da declaração.

Salienta-se que na proposta de alteração do Regulamento (CEE) n.º 218/92, de 27 janeiro certos aditamentos visaram estabelecer o modo de transmissão de informação entre o sujeito passivo não estabelecido e o Estado-Membro da identificação e deste com os Estados-Membros de consumo. Cumulativamente, regularam-se os termos de responsabilidade do Estado-Membro da identificação pela distribuição das receitas do imposto pelos Estados-Membros do consumo envolvidos.

3.4.4. Reembolsos

Optando pela sujeição ao regime especial, as agências de viagens não estabelecidas na UE poderiam beneficiar do regime de reembolsos. Este reembolso apenas abrangeria o IVA que incidiu, a montante, sobre bens e serviços utilizados pelo operador, em relação às atividades tributadas ao abrigo do regime especial. Deveriam

ser reembolsadas pelo Estado-Membro em que se verificaria a incidência do IVA a montante. Seguir-se-ia o estabelecido na Diretiva 86/560/CEE, em vigor ao tempo da proposta, não podendo contudo gozar do direito à dedução.

3.4.5. Determinação da matéria coletável

Na proposta definia-se como matéria coletável do serviço único a margem de lucro realizada pela agência depois de deduzido o montante do IVA incluído nessa margem. Determinava-se como margem de lucro a diferença entre o preço de venda cobrado pela agência de viagens pela viagem organizada e o custo efetivo desta viagem. De seguida, definiam-se os conceitos de (i) *preço de venda* - constituído pela contrapartida obtida ou a obter pela agência da parte do cliente ou de um terceiro⁷⁰, em que se incluem as subvenções diretamente ligadas à operação, impostos, taxas, despesas acessórias (como despesas de comissão e seguro cobradas pela agência ao cliente), com exclusão do disposto no anterior n.º 3 do título A do artigo 11.º (atual art. 79º da DIVA) - e (ii) *custo efetivo* – sendo tudo aquilo que constitua a contrapartida (incluindo o IVA) da parte dos seus fornecedores e de bens e de serviços que lhe são prestados, quando essas operações são efetuadas em benefício direto do cliente, excluindo as despesas gerais que fazem parte da viagem organizada.

Ainda se previa, como medida de simplificação de cobrança do imposto, que os Estados-Membros estivessem habilitados a determinar que a matéria coletável de todos os serviços de viagem sujeitos ao regime da margem pudesse ser calculada de forma global para cada período fiscal, por relação ao período fiscal em que a agência tenha de apresentar uma declaração. Estabelecia-se assim que, nestes casos, a matéria coletável é constituída pela margem de lucro global realizada pela agência depois de deduzido o montante de IVA incluído nessa margem. Determinava-se também que a *margem de lucro global* corresponde à diferença entre o montante global das prestações de serviços sujeitas ao regime especial (efetuadas pela agência nesse período) e o montante total de compras de bens e serviços efetuados pela agência, sendo este último igual ao total dos custos reais.

⁷⁰ Numa clara influência do decidido no Acórdão First Choice Holidays.

3.4.6. Opção pelo regime normal de IVA

No número 8 da proposta introduzia-se a possibilidade de as agências optarem pela aplicação do regime normal do imposto à prestação de um serviço de viagem, tendo assim direito a deduzir da sua dívida fiscal o IVA devido ou pago pelos serviços que lhe foram prestados pelos seus fornecedores, quando as operações tenham sido efetuadas em benefício direto do seu cliente. O direito à dedução far-se-ia nos mesmos termos descritos no regime comum, salientando-se apenas que a agência deveria separar na sua contabilidade as operações realizadas ao abrigo do regime especial das do regime comum⁷¹.

3.4.7. Supressões

Previa-se, também, que o previsto no n.º 14 do artigo 15.º (atual art. 153.º) fosse suprimido. Neste artigo prevê-se que as prestações efetuadas por intermediários, agindo em nome e por conta de outrem, relativamente a operações realizadas fora da UE, fossem isentas de tributação. Contudo esta isenção não se aplica às agências de viagens quando forneçam, em nome e por conta do cliente, prestações efetuadas noutros Estados-Membros. Nos termos da proposta, seria de suprimir a não aplicação da isenção às agências de viagens.

Adicionalmente, propôs-se a supressão da derrogação aplicável aos Estados-Membros que faziam parte da Comunidade a 1 de janeiro de 1978 (atual art. 374.º) de poderem continuar a isentar as prestações de serviços das agências de viagens que atuem quer em nome próprio perante o cliente, quer em nome e por conta do viajante. De igual modo, salientou-se a importância da supressão da disposição presente no n.º 4 da parte A do Anexo X que permite a esses mesmos Estados-Membros continuar a tributar as prestações das agências de viagens quando atuem na qualidade de intermediários e quando atuem em nome e por conta do cliente nas viagens efetuadas fora da UE.

Por último, propunha-se a revogação da Decisão do Conselho que tinha concedido à Bélgica a possibilidade de derrogação.

⁷¹ E permitia, assim, «que empresas que contratem serviços de agências de viagens para a realização de viagens organizadas aos seus empregados, a título de incentivo ou de organização de seminários, possam deduzir o IVA inerente a tais prestações (...). A não existência de tal possibilidade resulta na existência de um IVA residual suportado pela empresa adquirente dos serviços utilizados para fins profissionais” - *Cfr.* ROMÃO, Filipe e DURHANAGRELLOS, Miguel, *op. cit.*

4. Pertinência do estabelecimento de um regime de minibalcão único no âmbito do regime especial da margem das agências de viagens

4.1. A experiência do sistema de balcão único

Em janeiro de 2015 entrou em vigor a nova regra de localização das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e serviços eletrónicos, nas situações em que sujeitos passivos estabelecidos na UE prestem esse tipo de serviços a consumidores finais⁷². Anteriormente, seriam tributados no local da sede do prestador, contrariando o critério de tributação no Estado-Membro em que o adquirente tenha a sua residência - critério para o qual se transitou. A entrada em vigor desta nova regra de localização, desacompanhada de uma medida de simplificação das obrigações dos sujeitos passivos, levaria estes mesmos sujeitos passivos «a estar[em] obrigados a registar-se em cada Estado-Membro onde os seus clientes, não passivos, tivessem a sua residência»^{73 74}.

Relembre-se, não obstante, que em julho de 2003 tinha sido adotada a Diretiva 2002/38/CE do Conselho, de 7 de maio que, ao alterar a 6.^a Diretiva, veio estabelecer um regime transitório até junho de 2006, aplicável à prestação de serviços de rádio e televisão e a certos serviços prestados por via eletrónica. Criou-se, com aquela, um sistema de balcão único que veio permitir que sujeitos passivos não residentes na Comunidade cumprissem, de forma simplificada, as respetivas obrigações em sede de IVA sempre que fornecessem esse tipo de prestações a consumidores finais residentes na Comunidade. Procedimentalmente, impunha-se o registo num Estado-Membro à sua escolha que seria o ponto de contacto com as restantes jurisdições.

⁷² «De facto, quando a prestação do serviço por via eletrónica é feita a um consumidor final ou o destinatário se localize no Estado-Membro do prestador, é este último que tem a obrigação de liquidar o imposto. Já na circunstância de a prestação ser dirigida a um destinatário sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro que não o do prestador, será ao primeiro que compete autoliquidar o IVA, devendo este último abster-se de o fazer» - Cfr. MOREIRA, Mafalda Coelho, *O IVA nos serviços prestados por via eletrónica*, Cadernos IVA 2015, p. 266.

⁷³ V. MAURÍCIO, Olívia, *O MOSS – Um passo em frente na simplificação do cumprimento do IVA a nível da UE*, Cadernos IVA 2014, p. 372.

⁷⁴ «Estas características do IVA têm por consequência a configuração de muitos agentes sem sede, residência ou estabelecimento estável no território português como sujeitos passivos do imposto obrigados ao cumprimento das mesmas obrigações tributárias impostas aqueles que aqui tenham a sua sede (...) nomeadamente a entrega de uma declaração de início de atividade, a qual atesta o usualmente denominado “registo para efeitos de IVA” – Cfr. ARNALDO, Afonso e PEREIRA, Artur, *Registo para efeitos de IVA e Sujeitos Passivos Não Estabelecidos no Território Nacional*, Cadernos IVA 2015, p. 18.

Em 2006, a Comissão apresentou um relatório⁷⁵ no qual avaliou o impacto do funcionamento do balcão único, tendo-se decidido pelo prolongamento da sua aplicação até final de 2008. De salientar que neste relatório «tanto para os Estados-Membros como para a Comissão, tornou-se rapidamente evidente que o novo ponto de identificação único não só se adaptava bem aos serviços eletrónicos como constituía um modelo promissor para tratar de alguns aspetos mais problemáticos do comércio intracomunitário». Contudo, a evolução no sentido de criação de um balcão único global, alargado a vários serviços de cariz transfronteiriço, e apesar de várias vezes mencionado em Comunicações da Comissão⁷⁶, acabou por ser deixada para «uma segunda fase (...) já que este apresentava alguns problemas de ordem política, jurídica e técnica».⁷⁷

Por último, e no âmbito da consulta pública (que daria origem à publicação do Livro Verde sobre o Futuro do IVA⁷⁸) lançada pela Comissão, o mecanismo do balcão único foi referenciado como uma das iniciativas de simplificação. Em concreto, no ponto 5.3.3 e no âmbito da questão «considera o conceito do balcão único como uma medida de simplificação pertinente? Em caso afirmativo, quais deveriam ser as características deste mecanismo?», concluiu o estudo que «enquanto o IVA for baseado na tributação no lugar de destino, o balcão único continuará a ser conveniente por representar uma medida de simplificação»; favorece, além disso, «o cumprimento das regras e o comércio transfronteiras». Referiu-se também que «as disposições em matéria de IVA fazem parte das principais barreiras apontadas pela comunicação da Comissão sobre o comércio eletrónico transfronteiras entre empresas e consumidores na UE», pelo que o desenvolvimento de medidas que respeitem o mercado interno e o princípio da neutralidade afigura-se necessário e ambicionado pelos diversos intervenientes na UE.

De notar que, no âmbito da Digital Single Market Strategy, e apenas para as transmissões de bens efetuadas *online*, a Comissão pretende implementar, até 2016, um sistema único de registo e pagamento eletrónicos como forma de «redução dos encargos

⁷⁵ V. COM (2006) 210 final. De salientar que a «as medidas tomadas em 2002 implicaram que a UE se tornasse a primeira jurisdição fiscal a tributar os serviços eletrónicos, em consonância com os princípios desenvolvidos pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económicos» p. 9

⁷⁶ COM (2004) 728 – Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 no que respeita à introdução de modalidades de cooperação administrativa no âmbito do regime do balcão único e do procedimento de reembolso do IVA.

⁷⁷ Cfr. MAURÍCIO, Olívia, *op. cit.*, p. 371.

⁷⁸ COM (2010) 695 final.

administrativos que as empresas têm de assumir decorrentes de diferentes regimes de IVA»⁷⁹. De forma clara, pretende-se a simplificação de procedimentos e formalidades e, em último caso, a diminuição de casos de rutura do princípio da neutralidade, e de promover a melhoria do mercado interno e das atividades transfronteiriças.

4.2. Funcionamento dos regimes do minibalcão único em vigor

Nos termos do artigo 5º da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro procedeu-se à alteração da regra de localização das prestações dos serviços de telecomunicações, de radiodifusão, de televisão e serviços eletrónicos a pessoas que não sejam sujeitos passivos. Como referido nos considerandos da Diretiva, pretendeu-se dar prevalência à tributação «*no lugar onde ocorre o seu consumo efetivo*».

O regime do minibalcão único permite que sujeitos passivos que prestem serviços de telecomunicações, serviços de radiodifusão e televisão ou serviços eletrónicos a pessoas que não sejam sujeitos passivos, em Estados-Membros em que aqueles não disponham de um estabelecimento estável, liquidem o IVA devido sobre as prestações efetuadas através de um Estado-Membro por que optem. Saliente-se que este regime é facultativo⁸⁰, constituindo-se como uma medida de simplificação que permite que tais sujeitos passivos não tenham que proceder ao registo em cada um dos Estados-Membros de consumo.

O regime está disponível tanto para os sujeitos passivos estabelecidos na UE - regime da União -, como para os sujeitos passivos não estabelecidos na UE - regime extra-União⁸¹.

Em termos práticos, a disciplina em vigor é bastante similar à última proposta da Comissão visando alterar o regime especial das agências de viagens. O sujeito passivo, ao invés de se registar, para efeitos de IVA, em todos os Estados-Membros em que presta serviços a consumidores finais, regista-se apenas no Estado-Membro de identificação, passando a ser este com o qual o operador tem um ponto de contacto primordial. Por conseguinte, sobre aquele incide o cumprimento de determinadas

⁷⁹ Cfr ponto 8 do Pilar I da Comunidade de imprensa da Comissão Europeia, *Mercado Único Digital para a Europa*, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4919_pt.htm.

⁸⁰ Contudo, uma vez optando pelo regime, o sujeito passivo deverá aplicá-lo em todos os Estados-Membros envolvidos, ou seja, não será facultativo em função do Estado-Membro.

⁸¹ V. n.º 26

obrigações, entre as quais, a obrigação de apresentar trimestralmente (e apenas por via eletrónica) as declarações de IVA relativas às prestações de serviços e proceder ao pagamento do IVA devido.

Seguidamente, as informações prestadas nas declarações são transmitidas pelo Estado da identificação aos Estados de consumo. Importante é salientar que o regime de compensações e partilha de receitas tem como prazo final de entrada em vigor o dia 31 de dezembro de 2018, completando-se uma das últimas medidas previstas no Pacote IVA.

4.3. Estabelecimento de um regime de minibalcão único no âmbito do regime especial da margem das agências de viagens

Porventura pela partilha de contexto político (aquando a sua criação), as semelhanças entre o regime do minibalcão único aplicado aos serviços eletrónicos e a Proposta para a alteração do regime especial aplicável às agências de viagens refletem um pensamento e *ratio* similares.

Na própria exposição de motivos da Proposta de alteração da Diretiva, a Comissão referiu precisamente que, tendo sido «adotado um regime simplificado pela Diretiva 77/388/CE (...), no que se refere ao regime do IVA aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão (...), nos casos em que um prestador de serviços não estabelecido na UE presta esses serviços a clientes estabelecidos na UE que não são sujeitos passivos», a inclusão do princípio do balcão único assumir-se-ia como medida simplificadora, possibilitando a concretização da alteração das regras de localização.

No caso da prestação de serviços de viagens em que o seu consumo se efetiva na UE, a perpetuação da regra presente no artigo 307.º da DIVA, em que apenas as agências com sede ou estabelecimento estável num dos Estados-Membros está sujeita a tributação, poderá comprometer a neutralidade inerente à construção do sistema IVA na medida em que os consumidores ver-se-ão compelidos a pautar as suas escolhas em função dos encargos fiscais que oneram os serviços prestados por estas agências.

Salienta-se inclusivamente que «o TJ tem ainda afirmado que o princípio da neutralidade se opõe, nomeadamente, a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA. (...) Trata-se na verdade, de uma manifestação do

princípio da igualdade, que impõe um regime semelhante para idênticas manifestações de resultado económico».⁸²

Tendo em conta o papel crescente das agências de viagem *online* sediadas em países terceiros, que se encontram em pé de igualdade quer com as agências tradicionais, quer com as agências *online* sediadas nos diversos Estados-membros (do ponto de vista da perceção dos consumidores), ambas as agências comercializam pacotes de turísticos, identificando os consumidores vantagens e desvantagens da escolha de um método ou outro para finalizarem as suas compras⁸³. Contudo, e apesar de grandiosas serem as diferenças existentes entre agências *online* e agências tradicionais, o mesmo não se verificará quanto às diferenças entre agências *online* sediadas num Estado-Membro da UE e agências *online* sediadas nos Estados Unidos, v.g.. *Veritas*, um consumidor residente em Portugal ou noutra Estado-Membro terá a sua escolha previamente influenciada se, perante a análise comparada de preços de pacotes turísticos similares - exclusivamente quanto a pacotes a serem consumidos unicamente na UE e em que as agências atuem em nome próprio perante os clientes -, o preço final praticado por uma agência sediada num país terceiro for mais baixo.⁸⁴

Vejam-se os seguintes cenários: a agência tradicional A, sediada em Lisboa, comercializa pacotes turísticos, em nome próprio perante os seus clientes, utilizando bens e serviços de outros sujeitos passivos. Assim, no ano de 2014, comercializou um pacote turístico pelo valor final de €1.000 que consistia numa viagem do Porto para Madrid, alojamento na cidade e respetivos *transfers* nas duas cidades. Adquiriu estes serviços a outros sujeitos passivos pelo valor de €700. O IVA incidirá sobre a margem da agência - sendo esta a diferença entre o montante total, líquido de IVA, pago pelo cliente (€813) e o custo efetivo suportada pela agência (€569) - *i.e.* €244. A taxa aplicável será aquela que se encontre em vigor no Estado-Membro da sede da agência. *In casu*, aplicar-se-á a taxa de 23%, sendo o valor de imposto de €56,12. A agência de viagens *online* B, igualmente sediada em Portugal, forneceu um pacote turístico similar ao da agência A por igual valor. O raciocínio descrito face à agência A aplicar-se-á *mutatis mutandis* à agência B.

⁸² MARTINS, Alexandra, *op. cit.*, pp89-99

⁸³ Cfr. BARROS, Susana, *Análise comparativa das perceções dos consumidores de agências de viagem físicas e online*, Dissertação de Mestrado em Gestão de Serviços, Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 2012.

⁸⁴ Já do ponto de vista da concorrência dos operadores, nos casos em que a agência não residente pratique um valor igual, beneficiaria de uma margem maior, pelo que continuar-se-ia a desvirtuar o princípio da neutralidade.

De igual modo, a agência *online* C, sediada nos EUA, vendeu um pacote turístico similar ao da agência A e B a residentes fiscais na UE por 813 €. Uma vez que a agência está estabelecida num país terceiro, este serviço não se considera localizado na UE, apesar de o seu consumo efetivo ocorrer num Estado-Membro. Não haverá, por tal, lugar a liquidação de IVA.

Perante uma situação como a descrita, o consumidor final optará, previsivelmente, pelo pacote em que pagará um valor mais baixo (partindo do pressuposto que todos os pacotes satisfazem, de igual modo, as suas necessidades); neste caso, a escolha tenderia seguramente pelo pacote comercializado pela agência C.⁸⁵

De outro modo, e num âmbito puramente intracomunitário, ao consumidor final é possível comparar, em tempo real, pacotes comercializados por agências *online* sediadas em qualquer Estado-Membro. Assim, a margem de um pacote turístico fornecido por uma empresa sediada no Luxemburgo ou na Hungria será sujeita a taxas diversas, influenciado, uma vez mais, o preço final. De referir, que esta situação não foi abordada na proposta de alteração do regime porventura em virtude de, à época, o comércio eletrónico não estar desenvolvido como atualmente.

Questionamos, então: nestes dois contextos, e não obstante resultar do regime tributário vigente, não estaremos perante uma rutura do princípio da neutralidade?

⁸⁵ De igual modo, refere SAMUELSON e NORDHAUS, *Economia*, pág. 90, McGraw-Hill, 2008, «em geral, segundo o efeito de substituição quando o preço de um bem aumenta, os consumidores tendem a substituí-lo por outros bens menos caros a fim de atingir a satisfação desejada de uma forma mais barata».

5. Conclusão

Volvidos trinta e oito anos sobre a criação do regime especial de IVA aplicável às agências de viagens, urge repensar a sua configuração à luz da realidade atual.

Na comunicação *Comércio Eletrónico e Fiscalidade Indireta*⁸⁶ (1998) - uma das primeiras referências aos desafios que o comércio eletrónico originaria na fiscalidade -, a Comissão acentuou que o sistema comunitário do IVA deveria garantir que «os serviços introduzidos no consumo na UE independentemente de serem ou não prestados por via eletrónica, [seriam] tributados no território da UE, qualquer que [fosse] a sua origem». Na base deste entendimento estaria a necessidade de garantir que o princípio da neutralidade fosse respeitado, de forma a proporcionar segurança jurídica aos operadores económicos.⁸⁷

Assim, e tendo em conta a evolução do sector da prestação de serviços de viagens, identificamos dois cenários em que a manutenção do regime especial das agências de viagens (sem a correspondente atualização para a realidade do século XXI) resulta num enquadramento tributário diverso de situações factualmente idênticas.

i. Discriminação de operadores internos face a operadores estabelecidos em países terceiros

Cremos, aqui chegados, que se impõe a alteração da regra de localização das operações, à semelhança do que ocorreu em sede de legislação referente ao fornecimento de serviços de telecomunicações, de radiodifusão, de televisão e serviços eletrónicos, devendo optar-se pela tributação no Estado-Membro do sujeito não passivo adquirente⁸⁸. Do ponto de vista do consumidor, estando ambos os pacotes abrangidos pela DIVA, não estariam "predeterminadas" as suas escolhas (por motivos fiscais), mas, tão-só (eventualmente), por motivos económicos.

Salientamos que a modificação legislativa ora propugnada permitiria que a tributação do consumo efetuado na UE, por consumidores residentes num dos seus Estados, fosse arrecadada dentro da União. Num segundo momento, seria esta dividida

⁸⁶ COM(1998) 374 final.

⁸⁷ «Para que o comércio eletrónico se possa desenvolver, é crucial que os sistemas fiscais proporcionem segurança jurídica (de modo a que as obrigações fiscais sejam claras, transparentes e previsíveis) e neutralidade fiscal (para que estas novas atividades não estejam sujeitas a encargos maiores do que o comércio mais tradicional)» - in Comunicação *Uma iniciativa europeia para o comércio eletrónico*, COM(97)157.

⁸⁸ Arriscamo-nos a sugerir o alargamento às transações entre sujeitos passivos no caso de opção pelo regime especial das agências.

entre o Estado-Membro da sede da agência de viagens e os Estados do consumo das diversas operações turísticas.

ii. Discriminação entre operadores internos em virtude não harmonização das taxas de IVA

Por último, devido à subsistência de taxas de IVA diversas, podemos encontrar situações de discriminação entre operadores internos, vendo uns a sua margem a ser tributada de forma mais severa que outros. Do ponto de vista do consumidor, o preço final de um pacote será fortemente influenciado pela taxa em vigor no Estado-Membro da sede da agência.

Assim, e apesar de tal situação não ter sido referida na proposta da Comissão, sugere-se que, nestes casos, se considere a prestação localizada no Estado-Membro do consumo.

Cumpra ainda referir que, nas duas situações descritas, a alteração da regra da localização das operações deverá tal ser acompanhada da introdução do mecanismo do minibalcão único, de forma a permitir que os operadores económicos cumpram as suas obrigações declarativas, a liquidação e o pagamento de IVA num só Estado-Membro.

6. Bibliografia

ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, “The European common VAT system: merits, difficulties & perspectives”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano I, n.º 3, 2008

AFONSO ARNALDO / ARTUR PEREIRA, “Registo para efeitos de IVA e Sujeitos Passivos Não Estabelecidos no Território Nacional”, Cadernos IVA 2015, Almedina, 2015

ALEXANDRA MARTINS, “A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em sede de IVA”, Cadernos IDEFF, 2007

BEN TERRA/ JULIE KAJUS, “Introduction to European VAT”, IBFD, 2015

BEN TERRA/ JULIE KAJUS, “A Guide to the European VAT Directives 2015”, IBFD, 2015

CHRISTIAN LONGHI “Usages of the internet and e-tourism. Towards a new economy of tourism”, 2008, p. 2. <https://hal.archives-ouvertes.fr/halshs-00277767/document>

CLOTILDE CELORICO PALMA, “Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado”, Cadernos IDEFF, 2012

COMISSÃO EUROPEIA, “Comunicação ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social e ao Comité das Regiões”, COM (97) 157, <ftp://ftp.cordis.europa.eu/pub/esprit/docs/ecomcomp.pdf>

COMISSÃO EUROPEIA, “Comunicação da Comissão ao Conselho, Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Comércio Eletrónico e Fiscalidade Indireta” COM (1998) 374 final - <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:51998DC0374&from=FR>

COMISSÃO EUROPEIA, “Livro Verde sobre o Futuro do IVA - <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:PT:PDF>

COMISSÃO EUROPEIA “Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões uma Agenda Digital para a Europa” - <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=URISERV:si0016>

COMISSÃO EUROPEIA, “Comunicado de imprensa Mercado Único Digital para a Europa”, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4919_pt.htm.

DIREÇÃO-GERAL FISCALIDADE E UNIÃO ADUANEIRA, “Guia do Minibalcão Único”, 2013

EUROPEAN COMMISSION, “Commission Staff Working Document on the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade”, 2014

EUROSTAT, “Eurostat Regional Yearbook 2014”

EUROSTAT, “Tourism Statistics - intra EU tourism flows” in Statistics explained, 2014

EUROSTAT, “Tourism Statistics - Expenditure” in Statistics explained, 2014

EUROSTAT, “Tourism Statistics - Top destinations” in Statistics explained, 2014

FILIPPE ROMÃO/MIGUEL DURHAN AGRELLOS, “O regime especial do IVA nas agências de viagens e a sua aplicação em Portugal”, Fiscalidade n.º 40, 2010

GREG RICHARDS, “Tourism trends: Tourism, culture and cultural routes”, 2011, http://www.academia.edu/1473475/Tourism_trends_Tourism_culture_and_cultural_routes

JOSÉ CASALTA NABAIS, “Direito Fiscal”, Almedina Editora, 2010

JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, “A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional - Lições sobre a Harmonização Fiscal na Comunidade Económica Europeia”, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1991

LUÍS CUPERTINO, “O IVA nas Agências de Viagens”, Revista FISCO, n.º 115-116, 2014

OLÍVIA MAURÍCIO, “O MOSS - um passo em frente na simplificação do cumprimento do IVA a nível da UE”, Cadernos IVA 2014, Almedina, 2014

PAUL A. SAMUELSON / WILLIAM D. NORDHAUS, “Economia”, McGraw-Hill, 2008

RUI LAIRES, “O âmbito do regime de tributação em IVA nas agências de viagens: Acórdão do TJUE de 9 de dezembro de 2010, processo C-31/10”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano VI, n.º 1, Almedina, 2003

RUI LAIRES, “Regime do IVA aplicável aos serviços de transporte prestado pelas agências de viagens através de autocarros próprios”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano VI, n.º 2, Almedina, 2008

SÉRGIO VASQUES, “O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo”, Cadernos IVA 2013

SUSANA BARROS, “Análise comparativa das perceções dos consumidores de agências de viagens físicas e online”, Dissertação de Mestrado em Gestão de Serviços, Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 2012

VAT COMMITTEE, “Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee (Up until 17 July 2015),

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

WORLD TRAVEL AND TOURISM COUNCIL , “Travel & Tourism - Economic Impact 2015 European Union”, 2015

WORLD TRAVEL AND TOURISM COUNCIL , “Travel & Tourism - Economic Impact 2015 World”, 2015

Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia

Todos os acórdãos foram consultados na base de dados do TJUE - <http://curia.europa.eu/>

Acórdão Naturally Yours (C-230/87)

Acórdão Van Ginkel (C-163/91)

Acórdão DFDS (C-260/95)

Acórdãos Howden Court Hotel & Madgett e Baldwin (C-308-96 e C-94-97)

Acórdão First Choice Holidays (C-149/01)

Acórdão My Travel (C-291/03)

Acórdão IST (C-200/04)

Acórdão Minerva (C-31/10)

Acórdão Star Coaches (C220-11)

Acórdão Maria Kozak (C-557-11)

Acórdão Ação de incumprimento Comissão contra República Portuguesa (C-450-11)

Acórdão Jetair NV (C-599-12)

Legislação Europeia

Traité instituant la Communauté économique européenne - <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:11957E/TXT&from=FR>

Recomendação do Conselho de 22 de julho de 1975 relativa ao princípio da semana de quarenta horas e ao princípio das quatro semanas anuais de férias pagas - <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:31975H0457>

Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme -

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:31977L0388>

Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao regime especial das agências de viagens - COM/2002/0064 final - CNS 2002/0041
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=COM:2002:0064:FIN>

Parecer do Comité Económico e Social sobre a Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao regime especial das agências de viagens - <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:52002AE0852>

Resolução legislativa do Parlamento Europeu sobre uma proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao regime especial das agências de viagens -

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:52002AP0427>

Proposta alterada de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao regime especial das agências de viagens (apresentada pela Comissão em conformidade com o disposto no nº 2 do artigo 250º do Tratado CE) /* COM/2003/0078 final - CNS 2002/0041 */ - <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN-PT/TXT/?uri=COM:2003:78:FIN&from=EN>

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho - Consequências da entrada em vigor do Tratado de Lisboa sobre os processos decisórios interinstitucionais em curso - <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:52009DC0665>

Retirada de propostas obsoletas da comissão 2014/C 153/03 - Jornal Oficial da União Europeia C 153, 21 de maio de 2014 - [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:52014XC0521\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:52014XC0521(01))

Diretiva 2008/8/CE DO CONSELHO de 12 de Fevereiro de 2008 que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços - <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:PT:PDF>

Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho que altera o Regulamento (CEE) n° 218/92 do Conselho, de 27 de Janeiro de 1992, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indirectos (IVA) no que se refere a medidas adicionais relativas às prestações de serviços de viagens
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=COM:2003:78:FIN&from=EN>

Parecer do Comité Económico e Social Europeu sobre a "Proposta de regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho que altera o Regulamento (CEE) n.º 218/92 do Conselho, de 27 de Janeiro de 1992, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indirectos (IVA) no que se refere a medidas adicionais relativas às prestações de serviços de viagens" (COM(2003) 78 final/2 — 2003/0057 (COD)) -
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/PT/TXT/?uri=CELEX:52003AE0753&from=EN>

Relatório da Comissão ao Conselho sobre a Diretiva 2002/38/CE do Conselho, de 7 de Maio de 2002, que altera, tanto a título definitivo como temporário, a Diretiva 77/388/CEE no que se refere ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via eletrónica -
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0210:FIN:PT:PDF>

Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (CE) n° 1798/2003 no que respeita à introdução de modalidades de cooperação administrativa no âmbito do

regime de balcão único e do procedimento de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado

[http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004_2009/documents/com/com_com\(2004\)0728_/com_com\(2004\)0728_pt.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004_2009/documents/com/com_com(2004)0728_/com_com(2004)0728_pt.pdf)